

Rechtssache C-935/19

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

23. Dezember 2019

Vorlegendes Gericht:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

3. Oktober 2019

Klägerin:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Beklagter:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Klage gegen die Festsetzung einer zusätzlichen Mehrwertsteuerschuld nach Art. 112b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV betreffend die Vereinbarkeit der Festsetzung einer zusätzlichen Mehrwertsteuerschuld nach Art. 112b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes mit dem Unionsrecht.

Vorlagefrage

Ist eine zusätzliche Steuerschuld, wie sie in Art. 112b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehen ist, mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Richtlinie 2006/112/EG) (insbesondere mit Art. 2, Art. 250 und Art. 273), Art. 4

Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union, Art. 325 AEUV sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) – Art. 273.

EUV – Art. 4 Abs. 3.

AEUV – Art. 325.

Angeführte nationale Vorschriften

Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2017, Pos. 1221, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz)

Art. 43 Abs. 1 Nr. 10: „Von der Steuer befreit sind: ... die Lieferung von Gebäuden, Bauwerken oder Teilen davon, ausgenommen, wenn:

- a) die Lieferung im Rahmen des Erstbezugs oder vor dem Erstbezug bewirkt wird,
- b) zwischen dem Erstbezug und der Lieferung des Gebäudes, des Bauwerks oder Teilen davon eine kürzere Zeit als 2 Jahre vergangen ist.“

Art. 43 Nr. 10: „Ein Steuerpflichtiger kann auf die in Abs. 1 Nr. 10 genannte Befreiung von der Steuer verzichten und die Besteuerung der Lieferung von Gebäuden, Bauwerken oder ihren Teilen wählen, vorausgesetzt, dass der Lieferant und der Erwerber des Gebäudes, des Bauwerks oder Teilen davon

- 1) als aktive Mehrwertsteuersteuerpflichtige registriert sind;
- 2) vor dem Tag der Lieferung dieser Gegenstände dem für den Erwerber zuständigen Finanzamtsleiter gegenüber eine einvernehmliche Erklärung darüber abgeben, dass sie die Besteuerung der Lieferung des Gebäudes, des Bauwerks oder Teilen davon wählen.“

Art. 112b Abs. 1: „Im Fall der Feststellung, dass der Steuerpflichtige

- 1) in der abgegebenen Steuererklärung
 - a) einen niedrigeren Betrag der Steuerverbindlichkeit als den geschuldeten Betrag,
 - b) einen höheren Betrag der zu erstattenden Steuerdifferenz oder der Vorsteuer als den geschuldeten Betrag,

c) einen höheren Betrag der Steuerdifferenz zur Herabsetzung des Steuerbetrags für die folgenden Abrechnungszeiträume als den geschuldeten Betrag,

d) den Betrag der zu erstattenden Steuerdifferenz, den Betrag der zu erstattenden Vorsteuer oder den Betrag der Steuerdifferenz zur Herabsetzung des Steuerbetrags für die folgenden Abrechnungszeiträume statt des Betrags der Steuerschuld, der an das Finanzamt abzuführen ist,

angegeben hat,

2) keine Steuererklärung abgegeben und den Betrag der Steuerschuld nicht bezahlt hat

– bestimmt der Finanzamts- oder Zollamtsleiter die Höhe dieser Beträge jeweils in richtiger Höhe und setzt eine zusätzliche Steuerschuld in Höhe von 30 % des Betrags fest, um den die Steuerschuld zu niedrig angesetzt wurde bzw. um den die zu erstattende Steuerdifferenz, die zu erstattende Vorsteuer oder die Steuerdifferenz zur Herabsetzung des Steuerbetrags für die folgenden Abrechnungszeiträume zu hoch angesetzt wurde.“

Art. 112b Abs. 2: „Wenn nach Abschluss der Steuer- oder Zollprüfung bzw. im Verlauf der Zollprüfung in dem

1) in Abs. 1 Nr. 1 genannten Fall der Steuerpflichtige eine Berichtigung der Steuererklärung abgegeben hat, die die festgestellten Unstimmigkeiten berücksichtigt, und den Betrag der Steuerschuld gezahlt oder den unrechtmäßig erstatteten Betrag zurückgezahlt hat,

2) in Abs. 1 Nr. 2 genannten Fall der Steuerpflichtige die Steuererklärung abgegeben und den Betrag der Steuerschuld gezahlt hat,

– beträgt die zusätzliche Steuerschuld 20 % des Betrags, um den die Steuerschuld zu niedrig angesetzt wurde bzw. um den die zu erstattende Steuerdifferenz, die zu erstattende Vorsteuer oder die Steuerdifferenz zur Herabsetzung des Steuerbetrags für die folgenden Abrechnungszeiträume zu hoch angesetzt wurde.“

Abgabenordnung (Ordynacja podatkowa) vom 29. August 1997 (Dz. U. 2019, Pos. 900 mit Änderungen)

Art. 81 § 1: „Sofern nichts anderes bestimmt ist, können Steuerpflichtige, Zahlungspflichtige und Inkassobeauftragte die zuvor abgegebene Steuererklärung berichtigen.“

Art. 81b § 1: „Das Recht zur Berichtigung der Steuererklärung

1) wird für die Dauer eines Steuerverfahrens oder einer Steuerprüfung ausgesetzt, soweit dieses Verfahren oder diese Prüfung sich darauf bezieht,

2) lebt nach dem Abschluss

- a) der Steuerprüfung,
 - b) des Steuerverfahrens, soweit es sich nicht um eine Entscheidung zur Festsetzung der Steuerschuld handelt,
- wieder auf.“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Mit dem angefochtenen Bescheid hielt der Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Direktor der Finanzverwaltungskammer Breslau, im Folgenden: Steuerbehörde zweiter Instanz) den Bescheid des Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (Leiter des Finanzamts Treibnitz, im Folgenden: erstinstanzliche Steuerbehörde) insoweit aufrecht, als dadurch der Grupa Warzywna Sp.z o.o. (im Folgenden: Klägerin oder Steuerpflichtige) eine zusätzliche Mehrwertsteuerschuld für Dezember 2017 in Höhe von 520 316 PLN auferlegt wurde. Er hob den Bescheid der erstinstanzlichen Behörde insoweit auf, als dadurch der Überschussbetrag der Vorsteuer über die geschuldete Steuer festgesetzt wurde, und stellte insoweit das Verfahren ein.
- 2 Die Steuerbehörden stellten fest, dass die Steuerpflichtige mit notarieller Urkunde vom 29. Dezember 2017 ein bebautes Grundstück erworben hatte, das für einen Zeitraum von über zwei Jahren zu Wohnzwecken genutzt worden war. In die notarielle Urkunde wurde die Erklärung aufgenommen, dass der Preis für die Gebäude in Bruttobeträgen angegeben worden sei, die die Mehrwertsteuer enthalten würden. Dieser Erwerb wurde zusätzlich durch eine Rechnung dokumentiert, die der Verkäufer ausgestellt hatte und in der u. a. ein steuerpflichtiger Verkauf über einen Nettobetrag von 14 209 003,60 PLN mit einer geschuldeten Steuer von 3 268 070,83 PLN ausgewiesen wurde.
- 3 Die Steuerpflichtige gab diesen Betrag in der eingereichten Steuererklärung als abzugsfähige Vorsteuer an. Dies führte dazu, dass der Überschuss der Vorsteuer über die geschuldete Steuer als auf das Bankkonto zu erstattender Betrag angegeben wurde.
- 4 Die Einleitung der Steuerprüfung hatte zur Folge, dass die Mehrwertsteuer nicht erstattet wurde.
- 5 Die erstinstanzliche Steuerbehörde hat in dem Prüfungsprotokoll unter Berufung auf Art. 43 Abs. 1 Nr. 10 des Mehrwertsteuergesetzes festgestellt, dass die Lieferung der Immobilie im Ganzen von der Steuer hätte befreit sein müssen. Ferner hätten die Geschäftsparteien die durch Art. 43 Abs. 10 des Mehrwertsteuergesetzes geforderte Erklärung über den Verzicht auf die Befreiung nicht abgegeben. Dies habe zur Folge, dass die Steuerpflichtige nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sei, die bei der steuerbefreiten Lieferung der Immobilie angefallen sei.

- 6 Die Steuerpflichtige machte von der in Art. 81 der Abgabenordnung vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch und legte eine Berichtigung der Steuererklärung vor, die die Ergebnisse der Kontrolle in vollem Umfang berücksichtigte und daher einen deutlich niedrigeren Überschuss der Vorsteuer über die geschuldete Steuer auswies.
- 7 Trotz Einreichung der Berichtigung erließ die erstinstanzliche Steuerbehörde einen Bescheid, mit dem der Überschussbetrag der Vorsteuer über die geschuldete Steuer für die Steuerpflichtige in der Höhe festgesetzt wurde, die sich aus der berichtigten Steuererklärung ergab, und ihr eine zusätzliche Steuerschuld auferlegt wurde.
- 8 Auf den eingelegten Einspruch hin hob die Steuerbehörde zweiter Instanz den Bescheid der erstinstanzlichen Behörde insoweit auf, als dadurch der Überschussbetrag der Vorsteuer über die geschuldete Steuer festgestellt wurde. Insoweit sei die eingereichte Berichtigung ausreichend, so dass kein Anlass bestehe, einen Steuerbescheid zu erlassen. Aufrechterhalten wurde hingegen unter Berufung auf Art. 112b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes der Teil des Bescheids, in dem die zusätzliche Steuerschuld festgesetzt wurde.
- 9 In ihrer Klage an den Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau) hat die Klägerin beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, u. a. eine Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität gerügt und vorgetragen, dass der Fiskus keinen Schaden erlitten habe, da die begehrte Steuererstattung nicht erfolgt sei.
- 10 In der Klageerwiderung hat die Steuerbehörde zweiter Instanz beantragt, die Klage abzuweisen, und die Auffassung, die sie in dem angefochtenen Bescheid vertreten hat, aufrechterhalten.
- 11 Das erstinstanzliche Gericht hat die Entscheidung getroffen, dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor des Beschlusses aufgeführten Fragen vorzulegen, und das Verfahren ausgesetzt.

Kurze Begründung der Vorlage

- 12 Zur Entscheidung über den vorliegenden Rechtsstreit muss geprüft werden, ob die Verhängung der Sanktion der zusätzlichen Steuerschuld in einer Situation, in der es letztlich wegen eines falschen Verständnisses der Vorschriften zu keiner Steuereinbuße gekommen ist, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist und ob die Auferlegung solcher zusätzlicher Verpflichtungen ihrem Wesen nach der Verhinderung von Steuerhinterziehungen dient oder es sich dabei doch eher um ein zusätzliches Fiskalmittel handelt.
- 13 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts geht aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hervor, dass die

Auferlegung zusätzlicher Verpflichtungen nur zu Zwecken der Verhinderung tatsächlicher Steuerhinterziehungen zulässig ist.

- 14 Das Gericht verweist auf das Urteil vom 25. April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), wonach die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten. Derartige Sanktionen dürfen also nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, sind u. a. die Art und die Schwere des Verstoßes, der mit dieser Sanktion geahndet werden soll, sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen. Auch wenn es Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu beurteilen, ob die Höhe der Sanktion nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der genannten Ziele erforderlich ist, ist es angezeigt, dieses Gericht auf einige Gesichtspunkte des Ausgangsverfahrens hinzuweisen, anhand deren es beurteilen kann, ob die Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist. Insoweit erscheint eine solche Sanktion geeignet, die Steuerpflichtigen zur möglichst raschen Begleichung von Steuerrückständen zu veranlassen und somit das Ziel zu erreichen, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen.
- 15 In der Regel können die Mitgliedstaaten bei Verstößen gegen die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems Sanktionen verhängen. Die nationalen Maßnahmen, mit denen die in Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG genannten Ziele erreicht werden sollen, müssen jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Die Anwendung von Sanktionen muss nicht nur im Hinblick auf die Frage ihrer Zweckdienlichkeit geprüft werden, sondern auch im Hinblick darauf, ob sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 49 und 50).
- 16 Die Bestimmung, die die Auferlegung der zusätzlichen Steuerschuld ermöglicht, wurde zum 1. Januar 2017 in das Mehrwertsteuergesetz eingeführt (durch das Gesetz zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes [Ustawa o zmianie ustawy o VAT] vom 1. Dezember 2016, Dz. U. 2016, Pos. 2024).
- 17 Davor sahen das bis zum 30. November 2008 geltende Mehrwertsteuergesetz und noch früher das Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen sowie die Verbrauchsteuer vom 8. Januar 1993 ähnliche Sanktionen vor. Im Urteil vom 29. April 1998 hat das Trybunał Konstytucyjny (Verfassungsgerichtshof) entschieden, dass eine solche Sanktion mit der Verfassung vereinbar ist. Im Urteil vom 15. Januar 2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), hat der Gerichtshof entschieden, dass die in den Bestimmungen des polnischen

Mehrwertsteuergesetzes geregelte Sanktion nicht gegen die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG verstößt.

- 18 In der Begründung der zum 1. Januar 2017 eingeführten Änderung hat der Gesetzgeber darauf hingewiesen, dass in Anbetracht des Ausmaßes der derzeit auftretenden Steuerhinterziehungen bei der Mehrwertsteuer die Wiedereinführung dieses Mechanismus gerechtfertigt sei, um die Einziehbarkeit der Mehrwertsteuer zu verbessern. Es seien erneut steuerliche Sanktionen für die fehlerhafte Steuerabrechnung in die Rechtsordnung eingeführt worden, die zur Folge habe, dass die Steuerschuld zu niedrig angesetzt oder der Überschuss der Vorsteuer über die geschuldete Steuer zur Erstattung oder zur Abrechnung in den folgenden Abrechnungszeiträumen oder die zu erstattende Steuer zu hoch angesetzt würden. Die angeführten Sanktionen hätten vor allem präventive Bedeutung. Sie zielten darauf ab, die Steuerpflichtigen davon zu überzeugen, dass die zuverlässige und sorgfältige Ausfüllung der Steuererklärung in ihrem Interesse liege. Bei Offenlegung eines Fehlers in der Abrechnung werde ihnen nämlich die Pflicht auferlegt, eine bestimmte zusätzliche Steuerschuld zu bezahlen.
- 19 Auf diese präventive Bedeutung der eingeführten Sanktionen weisen die Bestimmungen hin, die festlegen, in welchen Situationen von der Sanktionsverhängung abgesehen wird. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst den Fehler berichtigt und den Differenzbetrag zur Ausgleichung der zu niedrig angesetzten Steuer bzw. der zu hoch angesetzten Steuererstattung bezahlt, bevor eine Steuer- oder Zollprüfung eingeleitet wird.
- 20 Das vorliegende Gericht hält die Forderung, die Steuerpflichtigen davon zu überzeugen, dass eine zuverlässige und sorgfältige Ausfüllung der Steuererklärung in ihrem Interesse liegt, für berechtigt, doch weist es darauf hin, dass in Mehrwertsteuersachen eine komplizierte Rechtsmaterie berücksichtigt werden muss und die Wahrscheinlichkeit der Fehlerbegehung hoch ist. Ein deutliches Beispiel dafür ist gerade die Regelung in Art. 43 Abs. 1 Nr. 10 des Mehrwertsteuergesetzes, die Gegenstand sowohl des Urteils des Gerichtshofs vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), als auch einer äußerst umfangreichen Rechtsprechung der nationalen Verwaltungsgerichte war. Die Regelung in Art. 112b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes berücksichtigt in keiner Weise die – im Ausgangsverfahren vorliegende – Situation, in der die falsche Abrechnung darauf beruht, dass beide Geschäftsparteien sich in Bezug auf die Frage geirrt haben, ob die betreffende Lieferung der Mehrwertsteuer unterliegt. In einem solchen Fall kommt es letztlich zu keiner Steuereinbuße, da die Steuer vom Verkäufer abgeführt wird, auch wenn er sie nicht schuldet. Hätten beide Parteien den Umsatz jedoch von Anfang an für steuerfrei erachtet, wäre die Steuer tatsächlich nicht abgeführt worden.
- 21 Am Rande sei noch darauf hingewiesen, dass die Rechtsprechung der nationalen Gerichte in Streitigkeiten wie der im Ausgangsverfahren unter Berücksichtigung der Unbestimmtheit der Vorschriften (Art. 43 Abs. 10 des

Mehrwertsteuergesetzes) den Standpunkt vertritt, dass Umsätze, die dem von der Steuerpflichtigen getätigten Umsatz ähneln, steuerpflichtig seien, während der Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Im vorliegenden Rechtsstreit hat die Steuerpflichtige die Ergebnisse der Prüfung jedoch hingenommen und auf den Vorsteuerabzug in der Annahme verzichtet, der Umsatz sei von Mehrwertsteuer befreit. Da sie dem Verkäufer jedoch den gesamten Rechnungsbetrag bezahlt hat, hat sie eigentlich die volle wirtschaftliche Last dieser Steuer getragen, was gegen den Grundsatz der Neutralität verstößt (wenn man der in der Rechtsprechung vertretenen Auffassung folgt, dass dieser Umsatz steuerpflichtig ist). Es liegt mithin ein Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer vor.

- 22 Wie der Gerichtshof festgestellt hat, „[ist] der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in seiner durch die Rechtsprechung zu Art. 203 der Richtlinie 2006/112 konkretisierten Form dahin auszulegen, dass er es der Finanzverwaltung verbietet, dem Erbringer einer steuerfreien Leistung auf der Grundlage einer nationalen Rechtsvorschrift zur Umsetzung von Art. 203 die Erstattung der einem Kunden fälschlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer mit der Begründung zu versagen, dass er die fehlerhafte Rechnung nicht berichtigt habe, obwohl dem Kunden das Recht auf Abzug dieser Steuer von der Finanzverwaltung endgültig versagt wurde und dies zur Folge hat, dass die im nationalen Recht vorgesehene Berichtigungsregelung nicht mehr anwendbar ist“ (Urteil des Gerichtshofs vom 11. April 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 35).
- 23 In solchen Fällen stehen die Wirkungen der eingeführten Regelung im Widerspruch zu dem vorstehend angeführten Ziel. Die Notwendigkeit der Zahlung einer zusätzlichen Steuerschuld hält den Steuerpflichtigen davon ab, die Ergebnisse der Prüfung hinzunehmen und die Steuer nebst Zinsen freiwillig zu bezahlen. Mehr noch, diese Pflicht verstößt gegen das Recht des Steuerpflichtigen auf Einreichung einer Berichtigung nach Art. 81b der Abgabenordnung und stellt geradezu eine Falle für den Steuerpflichtigen dar. Nimmt der Steuerpflichtige nämlich das ihm zustehende Recht in Anspruch, wird er dafür mit einer zusätzlichen Sanktion bestraft. Zugleich belastet eine solche Sanktion hauptsächlich den Steuerpflichtigen, der die falsch ausgestellte Rechnung erhalten hat, und nicht denjenigen, der die Rechnung falsch ausgestellt hat.
- 24 Die Bestimmung, so wie sie eingeführt wurde, berücksichtigt auch in keiner Weise die Absicht des Steuerpflichtigen, d. h. die Frage, ob die zu niedrig angesetzte Steuer die Folge einer Hinterziehung oder eines Fehlers war. Es muss betont werden, dass wegen der Unbestimmtheit der Regelungen des Mehrwertsteuergesetzes und seiner häufigen Änderungen vielfach auch die Steuerbehörden zu einer falschen Auslegung der Vorschriften kommen. In zahlreichen Fällen wird die richtige Auslegung der Vorschriften erst durch die Rechtsprechung der Gerichte und in Extremfällen durch eine Entscheidung des Gerichtshofs festgelegt. Diese Bestimmung sieht die Verhängung einer Sanktion gegen die Steuerpflichtigen jedoch auch dann vor, wenn diese z. B. bei der

Fehlerbegehung einer allgemeinen Praxis folgen. Somit ist die in Rede stehende Sanktion als deutlich repressiv und nicht präventiv einzuordnen.

- 25 Wie der Gerichtshof im Urteil vom 26. Februar 2013, Hans Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), ausgeführt hat, geht in Bezug auf die Mehrwertsteuer zum einen aus den Art. 2, 250 Abs. 1 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG, die den Wortlaut der Art. 2 und 22 Abs. 4 und 8 der Richtlinie 77/388 in der Fassung des Art. 28h dieser Richtlinie übernommen haben, und zum anderen aus Art. 4 Abs. 3 EUV hervor, dass jeder Mitgliedstaat verpflichtet ist, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen. Außerdem sind die Mitgliedstaaten nach Art. 325 AEUV verpflichtet, zur Bekämpfung von rechtswidrigen Handlungen, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, abschreckende und wirksame Maßnahmen zu ergreifen, insbesondere müssen sie zur Bekämpfung von Betrug, der sich gegen die finanziellen Interessen der Union richtet, dieselben Maßnahmen ergreifen wie zur Bekämpfung von Betrug, der sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richtet. Da die Eigenmittel der Union gemäß dem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 des Beschlusses 2007/436/EG, Euratom des Rates vom 7. Juni 2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften u. a. die Einnahmen umfassen, die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf die nach den Unionsvorschriften bestimmte einheitliche Mehrwertsteuer-Eigenmittelbemessungsgrundlage ergeben, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuereinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts und der Zurverfügungstellung entsprechender Mehrwertsteuermittel für den Haushalt der Union, da jedes Versäumnis bei der Erhebung Ersterer potenziell zu einer Verringerung Letzterer führt. Folglich sind steuerliche Sanktionen und ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wegen unrichtiger Angaben zur Mehrwertsteuer, wie im Fall des Angeklagten des Ausgangsverfahrens, als Durchführung von Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 (früher Art. 2 und 22 der Richtlinie 77/388) sowie von Art. 325 AEUV und somit als Durchführung des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta der Grundrechte anzusehen.
- 26 In Rn. 30 des Urteils vom 17. Januar 2019, Dzivev u. a. (C-310/16, EU:C:2019:30, Rn. 30), hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass „die von den Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Verstößen gegen die harmonisierten Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer eingeführten Sanktionen und die diese betreffenden verwaltungsrechtlichen oder strafrechtlichen Verfahren zwar unter ihre verfahrensrechtliche und institutionelle Autonomie fallen, diese jedoch nicht nur durch die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Äquivalenz, deren Anwendbarkeit im vorliegenden Fall nicht in Rede steht, sondern auch durch den Effektivitätsgrundsatz beschränkt ist, wonach diese Sanktionen wirksam und abschreckend sein müssen“.

- 27 Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist ein wahrer Betrüger nicht daran interessiert, seine Handlungen durch die Eigenberichtigung der Steuererklärung offenzulegen. Die in Art. 112b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehene Sanktion erfüllt mithin nicht hinreichend ihre Präventivfunktion gegenüber potenziellen Steuerhinterziehern.
- 28 Daher ist die automatische und kraft Gesetzes erfolgende Auferlegung einer Zusatzverpflichtung in allen Fällen, in denen es zu einer zu niedrigen Ansetzung der Steuerschuld oder zu hohen Ansetzung der Steuererstattung gekommen ist, und zwar selbst dann, wenn die Steuer letztlich durch einen anderen Wirtschaftsteilnehmer bezahlt worden ist oder keine Steuererstattung erfolgt ist, nach Ansicht des Gerichts kein adäquates Mittel, um das in Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG aufgestellte Ziel der Bekämpfung von Steuerkriminalität zu erreichen, und geht des Weiteren über das hinaus, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden. Sie berücksichtigt nämlich nicht die Art und Schwere des Verstoßes. Sie berücksichtigt auch nicht den Umstand, dass der Steuerverwaltung keine Steuereinnahmen entgangen sind und keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen (Urteil des Gerichtshofs vom 25. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).

Da der Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu der Ansicht ist, dass zur Entscheidung über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit der Erlass einer Vorabentscheidung erforderlich ist, hat er auf der Grundlage von Art. 267 AEUV beschlossen, den Gerichtshof der Europäischen Union um Vorabentscheidung zu ersuchen.